

**Audience publique du 26 septembre 2011**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27050 du rôle et déposée le 30 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ..., par laquelle un recours a été introduit à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 mars 2010, inscrite sous le numéro C 13209 du rôle, réformant *in pejus* l'imposition concernant l'année 2001, suite à l'introduction d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 émis le 14 décembre 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 23 mai 2011.

---

Le 14 décembre 2005, le bureau d'imposition Grevenmacher, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, retenant un montant de ... LUF, au titre de l'impôt sur le revenu et comportant la mention suivante : « *A défaut de déclaration d'impôt, les revenus ont été taxés* »

Par courrier du 23 janvier 2006, réceptionné par la direction de l'administration des Contributions directes le 26 janvier 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par décision du 22 mars 2010, le directeur déclara ladite réclamation recevable et réforma *in pejus* l'imposition en fixant l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 à 541.999 LUF. Cette décision est libellée comme suit :

« *Nach Einsicht der am 26. Januar 2006 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher Herr ..., wohnhaft in ..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001, ergangen am 14. Dezember 2005, "Einspruch" einzulegen begehrt;*

*Nach Einsicht der Aufforderungen des Steuerdirektors vom 16. Oktober 2008 und vom 23. November 2009;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Einspruch, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die richtige Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt den Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs in dem strittigen Jahr wegen fehlender Steuererklärung laut § 217 AO geschätzt hat;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;*

*In Erwägung, dass der Reklamant nach Erhalt des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2001 eine Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben für das betreffende Jahr, die auch auf einer Einkommensteuererklärung eingetragen waren, am 20. Dezember 2005 nachgereicht hat;*

*In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer vom Steuereinsamter am 16. Oktober 2008 aufgefordert wurde, für das Steuerjahr 2001 sämtliche Dokumente und Belege, die Einnahmen und Ausgaben bezüglich des Gewinns aus der Ausübung eines freien Berufs, vorzuzeigen; dass der Reklamant dieser Aufforderung am 28. November 2008 entsprochen hat;*

*In Erwägung, dass der Reklamant in seiner nachgereichten Erklärung einen Gewinn in Höhe von ... Franken aus der Ausübung eines freien Berufs als Architekt angegeben hat, der durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermittelt worden ist; dass demgegenüber das Steueramt den strittigen Gewinn mit einem Betrag von ... Franken in Anwendung von § 217 AO geschätzt hatte;*

*In Erwägung, dass die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit eines ... als Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs im Sinn von Artikel 91, Absatz 1, Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) anzusehen sind, für deren Bestimmung die Artikel 16 bis 60 L.I.R. gelten (cf. Artikel 93 L.I.R.), mit Ausnahme der Vorschrift über gewillkürtes Betriebsvermögen;*

*In Erwägung, dass die Gewinnermittlung zulässigerweise durch Überschussrechnung erfolgt ist, d. h. durch Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen; dass in diesem Falle die Bestimmungen des großherzoglichen Reglements vom 3. Dezember 1969, in Ausführung von Artikel 18, Absatz 3 L.I.R., zu berücksichtigen sind, das u.a. vorschreibt, dass die in Artikel 108 L.I.R. enthaltenen Regeln, das Zu- und Abfließen betreffend, zu beachten sind;*

*In Erwägung, dass bei der Kontrolle der eingereichten Dokumente festgestellt wurde, dass der Reklamant zwar seine Rechnungen nummeriert hat, dass in der Nummernvergabe jedoch keine Kohärenz zu finden ist, da die erste Nummer mit ... vom 14. Februar 2001 beginnt, die zweite Rechnungsnummer handschriftlich geändert, mit der ... fortfährt, die Nummer ... auf den 8. August datiert wurde und die Nummer ... wiederum das Datum vom 26. April trägt, gefolgt von Nummer ... vom 30. August und Nummer ..., mit Datum vom 10. Mai; dass mithin die Rechnungen nicht fortlaufend nummeriert wurden;*

*In Erwägung, dass ebenfalls festgestellt wurde, dass die Auszüge eines Bankkontos zwar an die luxemburgische Adresse des Reklamanten gerichtet sind, jedoch bemerkenswerterweise als "compte courant étranger M. ..." bezeichnet werden; dass er in einer Tabelle nicht sämtliche Bankoperationen aufgelistet hat sondern lediglich die "geschäftlichen" Bewegungen erfasst hat, und ein Bankauszug (...), fehlt; dass auf dem Auszug N° ... ein Saldo von +... Euro steht und Bankauszug N° ..., mit einem Übertrag in Höhe von +... Franken beginnt;*

*In Erwägung, dass der Reklamant kein Kassenbuch geführt hat und seine Bareinnahmen und -ausgaben anhand einer Tabelle aufgezeichnet hat, die er erst nachträglich erstellt hat, ohne auf die chronologische Zeitabfolge zu achten; dass er zumindest einen Angestellten hat, jedoch kein Lohnbuch mit eingereicht hat; dass ebenso die Mehrwertsteuererklärung für das strittige Jahr nicht beigelegt wurde;*

*In Erwägung daher, dass vorstehende Ausführungen und Tatbestände belegen, dass der Rechtsmittelführer die Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung nicht eingehalten hat, sodass eine Kontrolle der getätigten Gewinnermittlung nicht nur erheblich erschwert, sondern tatsächlich verhindert wird;*

*In Erwägung, dass bei einer Gewinnbestimmung durch Überschussrechnung, Einnahmen und Ausgaben Mehrwertsteuer inklusive zu erfassen sind, da sie regelmäßig einen Bestandteil des zu- oder abgeflossenen Betrags bildet; dass somit die anzuerkennenden Betriebsausgaben mitsamt Mehrwertsteuer zu berechnen sind;*

*In Erwägung, dass sich die zugeflossenen Einnahmen für das Steuerjahr 2001 laut vorliegenden Bankauszügen und Barzahlungen auf ... Franken, Mehrwertsteuer mit einbegriffen, belaufen;*

*In Erwägung, dass sich der für das strittige Steuerjahr ergebende Mehrwertsteuerüberschuss aus der Differenz von Gesamtbetrag der Steuer und abziehbarer Vorsteuer ergibt; dass dieser Überschuss regelmäßig erst nach Abschluss einer im Mehrwertsteuergesetz festgelegten Periode errechnet wird; dass im vorliegenden Fall dieser Zeitraum mit dem Kalenderjahr übereinstimmt und die ermittelte Mehrwertsteuerschuld frühestens nach Ablauf des Kalenderjahrs bekannt wurde; dass auch keine Vorauszahlungen stattgefunden haben und somit Fälligkeit und Abfließen des Mehrwertsteuerüberschusses nach Abschluss des Kalender- und Wirtschaftsjahres 2001 stattgefunden haben und, gemäß Artikel 108 L.I.R., nicht für dieses Steuerjahr zu berücksichtigen sind; dass aus den vorgelegten Unterlagen auch nicht hervorgeht, dass der Rechtsmittelführer in dem strittigen Jahr mögliche Mehrwertsteuer von den vorhergehenden Jahren beglichen hätte;*

*In Erwägung, dass der Reklamant im strittigen Jahr einen Personenkraftwagen zum Preis von ... Franken, Mehrwertsteuer mit einbegriffen, gekauft hat; dass er sowohl diesen Gesamtanschaffungspreis als Abschreibungsbasis ansetzt als auch den Mehrwertsteuerbetrag in Höhe von ... Franken integral unter den Betriebsausgaben abzieht;*

*In Erwägung, dass die Mehrwertsteuer bezüglich der Anschaffung eines Wagens keinen Bestandteil des Kaufpreises darstellt und mithin auch nicht abgeschrieben werden kann sondern für das strittige Jahr als Betriebsausgabe abgesetzt werden kann;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 46 L.I.R. und großherzoglichem Reglement vom 28. Dezember 1990, Ausgaben im Zusammenhang mit der Fahrt des Steuerpflichtigen zwischen seinem Wohnsitz und seinem Arbeitsort pauschal und innerhalb von Grenzen zu*

*berücksichtigen sind, in Höhe von ... Franken pro Entfernungseinheit bei maximaler Berücksichtigung von 30 Einheiten; dass im vorliegenden Fall der Reklamant in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hat, er wohne in ...; dass Wohn- und Arbeitsadresse identisch sind und sich der Pauschbetrag mithin auf ... Franken beläuft;*

*In Erwägung, dass gemäß oben genanntem großherzoglichem Reglement, Artikel 3, der Pauschabzug alle Kosten und Ausgaben im Zusammenhang mit der Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsort abdeckt und Kosten und Ausgaben welche das Resultat beeinflusst haben, insoweit wieder in den Gewinn zu integrieren sind;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 45 Absatz 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Anwendungen gelten, die ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind;*

*In Erwägung, dass der Reklamant angibt, zwei Wagen zu betrieblichen Zwecken im strittigen Jahr benutzt zu haben und keine anteilige Privatnutzung angegeben hat;*

*dass er kein Fahrtenbuch vorgezeigt hat und darüber hinaus die betriebsbedingte Nutzung zweier Fahrzeuge nicht ersichtlich ist;*

*In Erwägung, dass er an ein und derselben Adresse wohnt und arbeitet und ebenfalls keine Angaben zu dem Privatanteil der bezahlten Miete gemacht hat;*

*In Erwägung, dass mithin der private Anteil dieser Ausgaben auf dem Schätzungswege festzulegen ist und hiermit der Privatanteil der Autokosten und der Miete auf ein Drittel beziehungsweise die Hälfte der erklärten Unkosten beziffert wird;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen;*

*In Erwägung, dass der Reklamant unter einer Rubrik "sonstige Kosten" eine Summe von ... Franken abgezogen hat, die sich auf Ausgaben beziehen für die Bewirtung von und Geschenken an Geschäftsfreunde, die Beiträge zu Clubs, den Flugpreis (...) von Berlin nach Luxemburg und wieder zurück, die von einer Drittperson unternommen wurde; dass hierzu auch Parkgebühren, Taxifahrten oder Zugfahrten im Ausland (Thionville, Konz, Trier) und ein Parkentgelt am Frankfurter Flughafen für die Dauer vom ... gehören, ohne dass eine direkte berufliche Beziehung gegeben wäre, die Kosten einer Fahrschule (...), die Gebühren an eine Kanzlei ohne Beleg (...), den Automobilclubbeitrag, die Teilnahme an einem Fahrschulkurs (...), die Versandkosten eines eingeschriebenen Briefes von Seiten seines Arbeitgebers; dass alle diese Kosten mit einem Gesamtbetrag von ... Franken nicht zu den Betriebsausgaben gehören, weil aus den vorliegenden Belegen nicht eindeutig hervor geht, inwieweit diese Kosten ausschließlich durch den Betrieb bedingt sind und der Reklamant keine weiteren Erläuterungen dazu gemacht oder weil sie im privaten Bereich angesiedelt sind;*

*In Erwägung, dass der Reklamant unter seinen Ausgaben einen Verlustvortrag von ... Franken aus dem Jahr 2000 angegeben hat; dass ein Verlustvortrag zwar nicht als Betriebsausgabe gilt, jedoch als Sonderausgabe abgezogen werden kann, wenn er die Voraussetzungen von Artikel 114 L.I.R. erfüllt und in einem gewerblichen Unternehmen, in*

einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder bei der Ausübung eines freien Berufs entstanden ist;

*Dass in diesem Fall jedoch der Verlust (... Franken) schon in dem Jahr der Entstehung mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (...) Franken des Reklamanten ausgeglichen werden konnte, so dass kein Verlustvortrag für das strittige Jahr übrig blieb;*

*Dass demzufolge die erklärten Betriebsausgaben folgendermassen gekürzt werden:*

	Gesamt- betrag	Privater Anteil	Kürzung
Abschreibung Pkw 1	...	1/3	...
Annullierung der erklärten Abschreibung Pkw 2	...		...
Abschreibung Pkw 2 (4 Jahre) (... x 6 Monate *2/3)			...
Fahrtkosten, Versicherung, Autosteuer	...	1/3	...
Raumkosten	...	1/2	...
Verlust aus 2000	...		...
Bewirtung, Reisekosten	...	1/2	...
Sonstige Kosten (Beiträge, Rechtsanwalt etc)	...		...
TOTAL			...

*In Erwägung, dass die geschätzten Beträge bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und der obligatorischen Sozialversicherung durch die nachträglich erklärten Beiträge ersetzt werden;*

*In zusätzlicher Erwägung, dass der Reklamant in seiner Erklärung angegeben hat, er sei verheiratet; dass er jedoch für seine Ehefrau eine andere, und zwar ausländische Adresse, in ... angegeben hat und keinen Antrag auf Zusammenveranlagung gestellt hat; dass aus seiner Lohnsteuerkarte hervorgeht, er lebe getrennt von seiner Ehefrau;*

*In Erwägung, dass der Reklamant angegeben hat, seine drei Kinder gehörten zu seinem Haushalt; dass die Ermittlung ergeben hat, dass diese jedoch bereits im Laufe des Jahres 1997 als nicht mehr an der Adresse des Reklamanten wohnend von Amts wegen abgemeldet wurden; dass sie mithin nicht als zu dem Haushalt des Steuerpflichtigen gehörig angesehen werden können und dieser folglich die in Artikel 123, Absatz 3 L.I.R. vorgesehenen Bedingungen nicht erfüllt, um Anrecht auf Kinderermäßigung zu haben;*

*In Erwägung, dass der Reklamant vom Steuereinsamler am 23. November 2009 aufgefordert wurde, für die strittigen Jahre Angaben über die Zusammensetzung seines Haushalts zu machen und nachzuweisen, inwieweit er zum Unterhalt, zur Erziehung oder zur Berufsausbildung seiner Kinder beigetragen habe;*

*Dass er dieser Aufforderung jedoch nicht nachgekommen ist;*

*In Erwägung, dass für die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuer auf den Anhang verwiesen wird, der Bestandteil der Entscheidung ist;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

**AUS DIESEN GRÜNDEN  
ENTSCHEIDET**

*die Anfechtung ist zulässig,*

*die angefochtene Besteuerung wird zum Nachteil des Reklamanten geändert (reformatio in pejus),*

*setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2001 auf ... Franken fest, den Beitrag zum Beschäftigungsfonds inbegriffen,*

*verweist an das Steueramt zur Durchführung. ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 30 juin 2010, Monsieur ... a fait déposer un recours à l'encontre de la décision précitée du directeur du 22 mars 2010.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation.

Le recours introduit par le demandeur est partant à considérer comme tendant à la réformation de la décision directoriale précitée. Le recours a, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai prévus par la loi et est partant recevable.

A l'appui de son recours Monsieur ... explique être ... indépendant et estime qu'il ne pourrait pas lui être reproché d'avoir mené une comptabilité irrégulière. Il explique qu'il numérotait les factures de manière continue mais qu'en fin d'année il dresserait également une énumération des factures suivant les dates de paiement. Le directeur aurait erronément supposé que cette dernière liste serait la liste regroupant toutes les factures. Par ailleurs, le demandeur explique qu'il n'aurait constaté qu'au moment de la rédaction de son recours qu'un extrait de banque aurait manqué parmi ses documents. Il suppose que ledit extrait bancaire a été annexé aux documents relatifs à la vente de son ancien logement en Allemagne, puisqu'il aurait indiqué le premier paiement concernant ladite vente.

Le demandeur fait encore plaider que les dépenses professionnelles auraient été retracées dans la comptabilité de manière régulière, suivant les dates de paiement. Il précise que l'administration ne lui aurait jamais réclamé de livre de salaires, mais qu'il verserait en annexe à son recours un compte de salaires relatif à l'année 2001.

Le demandeur conteste le montant de ... LUF retenu par le directeur à titre de recettes provenant d'une profession libérale. Il estime que ce montant engloberait les montants des factures qui n'auraient pas encore été payées.

Par ailleurs, il fait valoir des frais de bureau d'un montant de ... LUF, ainsi que des frais de voiture. A cet égard il explique que deux voitures auraient été utilisées pour les besoins de son bureau .... La première aurait été utilisée exclusivement par le technicien du bureau pour se rendre aux chantiers de sorte que les frais y relatifs seraient entièrement déductibles. Concernant la seconde voiture, il accepte qu'elle pourrait être considérée comme ayant servi de 10 à 20% à des fins privées. Le demandeur fait encore valoir des frais divers, dont notamment des frais d'avion d'un montant de ... LUF correspondant aux frais occasionnés pour faire venir au Luxembourg un ... en vue de réaliser des travaux de ... au profit de son bureau. Au titre des frais divers, le demandeur fait encore valoir des frais d'une auto-école d'un montant de ... LUF respectivement ... LUF, ainsi que des frais de restauration. Le demandeur fait encore valoir des frais pour travaux tiers d'un montant de ... LUF, des intérêts débiteurs en rapport avec un prêt hypothécaire d'un montant de ... euros ainsi que des charges extraordinaires qu'il estime pouvoir déduire en tant que père de quatre enfants.

Le délégué du gouvernement répond que contrairement aux affirmations du demandeur, la comptabilité de ce dernier ne serait pas régulière. Il poursuit que d'après les articles 12 et 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », seules les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise seraient déductibles au titre de dépenses d'exploitation, étant donné que l'article 12 LIR poserait le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte, sauf dans l'hypothèse où la part privée et professionnelle pourraient être nettement séparées. Il ajoute qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale appartiendrait au contribuable. Or, en l'espèce, le demandeur ne rapporterait pas de telle preuve. Quant aux différents frais que le demandeur fait valoir, le délégué du gouvernement estime en substance qu'ils ne seraient pas à déduire et il conclut partant au rejet du recours pour ne pas être fondé.

A titre liminaire, il échet de constater que dans le cadre de la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 émis en date du 14 décembre 2005, le demandeur reprochait en substance au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de sa comptabilité et d'avoir procédé à une taxation d'office, alors même qu'il avait déposé sa déclaration de l'impôt sur le revenu en début du mois de décembre. Dans le cadre du recours sous examen, le demandeur reproche au directeur d'avoir considéré sa comptabilité comme irrégulière et de l'avoir rejeté.

A cet égard, il y a d'abord lieu de rappeler quant au principe de la taxation, que le paragraphe 217 AO dispose que :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder*

*wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt<sup>1</sup>. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète ou formellement ou matériellement incorrecte. Ainsi, le paragraphe 217 AO consacre le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait<sup>2</sup>. La taxation des revenus consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération<sup>3</sup>. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents<sup>4</sup>.

Par ailleurs, aux termes de l'article 162 AO : « (1) *Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten.*

(2) *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und Schriftzeichen einer solchen bedienen.*

(3) *Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen Namen lauten. (...)».*

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause et notamment des factures versées par le demandeur en annexe de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, que la comptabilité du demandeur n'était pas régulière. Ainsi, si les factures émises par le demandeur en tant que bureau d'... sont certes numérotées, la numérotation n'est ni continue ni cohérente. En effet, la première facture figurant au dossier porte le numéro ... et est datée au 14 février 2001, en ce qui concerne la seconde facture figurant au dossier le numéro de facture a été modifié de manière manuscrite, en ... et elle est datée au 21 février 2001. La cinquième facture figurant au dossier insérée entre une facture du 5 mars 2001 portant le numéro ... et une facture du 26 avril 2001 portant le numéro ..., porte le numéro ..., mais est datée au 8 août 2001. De même une autre facture portant le numéro ... et datée au 30 août 2001 figure entre une facture portant le numéro ... datée au 8 mai 2001 et une facture portant le numéro ... et datée au 10 mai 2001.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 440 et autres références y citées.

<sup>2</sup> cf. trib. adm 17 mai 1999, n° 10651 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 464 et autres références y citées.

<sup>3</sup> cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 470 et autres références y citées.

<sup>4</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 474.



Si le directeur a encore reproché au demandeur qu'un extrait bancaire manquerait entre deux extraits bancaires, dont l'un renseignerait un solde créditeur de ... euros et l'autre commencerait avec un report de ... LUF, le demandeur ne conteste pas cette affirmation du directeur mais explique que ledit extrait a probablement été annexé à l'acte de vente de son logement en ..., sans pour autant étayer cette affirmation en versant une copie dudit extrait bancaire.

Eu égard aux incohérences ainsi relevées dans la comptabilité du demandeur, le tribunal est amené à conclure que le demandeur n'a pas respecté les dispositions de l'article 162 AO, relatives à la régularité formelle des inscriptions en comptabilité et que le directeur a partant valablement pu retenir que tout contrôle de la comptabilité du demandeur s'avérerait impossible et rejeter la comptabilité du demandeur.

Concernant les recettes que le demandeur fait valoir concernant son bureau ... au titre de l'année 2001, le directeur a retenu dans la décision déférée qu'en vertu de l'article 108 LIR lesdites recettes seraient à considérer toute taxe comprise, étant donné qu'il ne ressortirait pas des pièces à disposition du directeur que le demandeur aurait effectué au cours de l'année litigieuse des paiements relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée. Le demandeur ne met pas en cause la décision directoriale déférée sur ce point, pourtant il estime que le montant total des recettes ne devrait englober que les factures qui auraient effectivement été payées au cours de l'année 2001, de sorte que le montant total des recettes devrait s'élever à ... LUF au lieu de ...LUF. Le délégué du gouvernement estime que les recettes étaient à inscrire d'après les factures émises pendant l'année en cause, même celles qui n'auraient pas encore été réglées.

Aux termes de l'article 108 LIR, invoqué en cause par le directeur et dont l'applicabilité n'est pas contestée par le demandeur : « *Les recettes et les frais d'obtention (...) sont à prendre en considération de la façon suivante :*

*1. Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à disposition du contribuable(...). ». L'article 104 (1) LIR précise à cet égard : « Sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du contribuable (...) ».*

Il suit des dispositions précitées que les recettes sont imposables à titre de l'année au cours de laquelle elles ont été mises à la disposition du contribuable. L'enrichissement du contribuable doit partant être effectif. En ce qui concerne la fiscalité des entreprises, cette dernière se trouvant gouvernée par le principe de la réalisation comptable ; le revenu est réalisé sur le plan fiscal, s'il est réalisé du point de vue comptable. Le droit comptable se trouvant basé sur l'enregistrement des créances acquises, il y a réalisation comptable lorsque le revenu a été enregistré dans les livres de l'entreprise sous forme de créance<sup>5</sup>.

En l'espèce, il ressort des pièces soumises au tribunal que les factures émises par le demandeur au titre de son bureau ... pour l'année 2001 ont été inscrites dans sa comptabilité sous forme de créance, de sorte que les revenus afférents sont à considérer comme réalisés sur le plan fiscal. Il s'ensuit que le moyen du demandeur, tendant à voir déduire les montants des factures émises au cours de l'année 2001, mais non encore réglées, du montant total des recettes pour l'année 2001 est à rejeter pour ne pas être fondé.

---

<sup>5</sup> A. Steichen, Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial, tome 2, 2006, éditions Saint Paul, p.1142, n° 1350

En ce qui concerne les différents frais que le demandeur entend faire valoir il convient de préciser qu'aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12 n°1 LIR « (...) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère privée d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité professionnelle. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable, mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et d'ordre professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minimale et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'exploitation déductibles conformément à l'article 105 LIR<sup>6</sup>.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, au demandeur d'établir que les frais dont il fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Concernant en premier lieu les frais de bureau que le demandeur entend faire valoir, force est au tribunal de constater que s'il paraît indéniable que l'organisation et le fonctionnement d'un bureau ... engendre des frais de bureau, le demandeur reste en défaut de verser une quelconque pièce pour établir la réalité, ainsi que le montant de ces frais, étant précisé qu'une simple énumération dressée par le demandeur lui-même ne peut pas établir à suffisance l'existence de ces frais. Dès lors le moyen tendant à voir réformer la décision directoriale et pouvoir déduire des frais de bureau est à rejeter pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne ensuite les frais de voiture que le demandeur entend faire valoir, il échet de relever qu'en vertu des principes se dégageant de l'article 12 LIR, précité, en cas d'utilisation partielle pour des besoins professionnels d'une voiture, utilisée également à des fins privées, les frais y relatifs ne peuvent utilement être retenus en tant que dépenses d'exploitation que pour autant que le contribuable établisse la cause professionnelle de ces frais et uniquement dans la proportion de l'utilisation effective de la voiture au bénéfice de l'exploitation. A cet égard, en vertu des principes dégagés ci-dessus, il appartient encore au

---

<sup>6</sup> Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C du rôle, disponible sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

contribuable d'établir concrètement cette proportion d'utilisation au service de son exploitation.

S'il est vrai qu'en égard à l'activité exercée par le demandeur, il paraît plausible que celui-ci ait été amené à effectuer des déplacements en relation directe avec l'exercice de sa profession, de sorte que la réalité et la nécessité de déplacements professionnels ne saurait être mise en doute, il n'en reste pas moins que le demandeur reste en défaut de soumettre au tribunal des éléments de preuve concrets, tel qu'un carnet de route ou un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont il se prévaut.

Il s'ensuit qu'à défaut de preuve fournie par le demandeur que les frais en relation avec l'utilisation professionnelle de deux voitures dépassent le forfait admis par le bureau d'imposition, le recours est à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

Concernant les frais d'avion que le demandeur invoque, force est au tribunal de constater qu'il reste non seulement en défaut de verser une quelconque pièce pour établir la réalité et le montant des frais exposés, mais qu'il reste encore en défaut d'établir que lesdits frais auraient été engagés pour des raisons professionnelles et que toute ventilation de ces frais en une partie privée et une partie professionnelle se révèle impossible. Dès lors, ces frais ne sont pas déductibles à titre de frais d'obtention et le recours est à rejeter pour autant qu'il a trait à ces frais.

Quant aux frais relatifs à des cours de conduite d'une voiture, que le demandeur veut faire valoir, il échet encore au tribunal de constater que toute pièce relative à l'existence ainsi qu'au montant desdits frais fait défaut. De plus, le demandeur reste en défaut d'établir que ces frais ont été engagés pour des raisons d'ordre professionnel. Si le demandeur affirme qu'il aurait dû se soumettre à des cours de conduite d'une voiture pour pouvoir prolonger la validité de son permis de conduire luxembourgeois, dont il aurait besoin pour pouvoir se déplacer auprès de ses clients, il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas à exclure que le demandeur accomplisse également des trajets en voiture qui sont motivés par des raisons d'ordre privé. Une ventilation en part privée et en part professionnelle de ces dépenses s'avère partant impossible, de sorte que le recours est à rejeter pour autant qu'il vise ces frais.

Quant aux frais de restauration invoqués par le demandeur, le tribunal constate encore que toute pièce relative à l'existence ainsi qu'au montant desdits frais fait défaut. Par ailleurs, c'est à bon droit que le délégué du gouvernement affirme que la relation économique de ces frais avec la profession du demandeur n'a pas été prouvée, de sorte que lesdits frais ne sont pas déductibles et que le recours est à rejeter en ce qu'il les vise.

Concernant les frais relatifs à des travaux tiers le demandeur ne verse aucune pièce en cause pour justifier en quoi aurait consisté lesdits frais, ni quel aurait été le rapport économique desdits frais avec sa profession de sorte qu'ils ne sont également pas déductibles et que le recours est à rejeter en ce qu'il les vise.

Le demandeur fait encore valoir le paiement d'intérêts débiteurs pour un prêt hypothécaire concernant une maison sise en ... dans laquelle habiteraient son épouse et ses enfants.

A cet égard le tribunal est amené à constater qu'indépendamment de la question de la déductibilité des sommes payées à titre d'intérêts débiteurs pour un prêt hypothécaire concernant une maison sise en ..., le demandeur reste en défaut d'établir l'existence dudit prêt

hypothécaire ainsi que celle du paiement des intérêts débiteurs afférents. Ainsi, la seule pièce soumise au tribunal dans ce contexte est un certificat dressé le 21 mars 2002 par la banque ... attestant qu'un compte épargne a présenté au 31 décembre 2001 un solde créditeur de ... BEF et que les intérêts créditeurs y relatifs s'élevaient à ... BEF. Ledit certificat comporte une mention manuscrite indiquant : « *Schuldzinsen für Hauskauf ...€* ». Dès lors, ledit certificat ne concerne pas un prêt hypothécaire et les intérêts débiteurs y afférents, mais un compte épargne et les intérêts créditeurs y relatifs. De plus, le demandeur reste en défaut de préciser le rapport éventuel entre le compte épargne ayant affiché un solde créditeur au 31 décembre 2001 et le prêt hypothécaire. Les affirmations du demandeur concernant le paiement d'intérêts débiteurs pour un prêt hypothécaire concernant une maison sise en ... dans laquelle habiteraient sa femme et ses enfants restent partant non étayées, de sorte que ledit moyen est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le demandeur estime encore qu'en tant que père de quatre enfants il devrait pouvoir bénéficier d'un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires aux termes de l'article 127 (1) LIR.

En vertu de l'article 127bis LIR un contribuable peut obtenir sur demande un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison des enfants sous certaines conditions. Ainsi, l'enfant doit notamment être âgé de moins de 21 ans au début de l'année d'imposition, l'enfant doit être entretenu et éduqué principalement aux frais du contribuable (article 127bis (1) LIR), l'enfant ne doit pas faire partie du ménage du contribuable (articles 123 et 127bis LIR), et l'intervention du contribuable doit être nécessaire pour assurer l'entretien et l'éducation ou la formation professionnelle de l'enfant (article 127bis (4) LIR).

En l'espèce, force est de constater que le demandeur n'a soumis ni au directeur, ni au tribunal lors de la phase contentieuse du litige, une pièce visant à établir qu'il remplit les conditions précitées imposées par les articles 122, 127 et 127bis LIR, alors même qu'il avait été invité à soumettre les données afférentes à l'administration des Contributions directes par courrier du directeur du 23 novembre 2009. Il convient encore de noter qu'il ressort des pièces figurant au dossier administratif qu'en 2001 le demandeur était le père de trois enfants, tandis que dans sa requête introductive d'instance il sollicite un abattement de revenu imposable en raison de quatre enfants. Il s'ensuit que le directeur a valablement pu retenir que le demandeur ne remplit pas les conditions légales pour pouvoir bénéficier d'un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison des enfants visés à l'article 123 LIR, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne Monsieur ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 26 septembre 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 26 septembre 2011  
Le Greffier assumé du Tribunal administratif